

## إطار المعايير الدولية للتدقيق

FRAMEWORK OF INTERNATIONAL  
STADARDS ON AUDITING

المحتويات	الفقرات
مقدمة	2-1
إطار التقارير المالية	3
إطار للتدقيق والخدمات ذات العلاقة	5-4
مستويات الثقة	10-6
التدقيق	13-11
الخدمات ذات العلاقة	18-14
علاقة المدقق بالمعلومات المالية	19

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية. كذلك يتم تطبيقها، بعد تكييفها حسب الضرورة، عند تدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة.

إن المعايير الدولية للتدقيق تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبوعي اسود ثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمعلومات الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبعية السوداء الثخينة فقط.

في الظروف الاستثنائية قد يرتأي المدقق ضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، فإن على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور الهامة فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام، والتي تصدرها لجنة القطاع العام، في الاتحاد الدولي للمحاسبين، مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق. وفي حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق، من كافة النواحي الجوهرية في القطاع العام.



**مقدمة:**

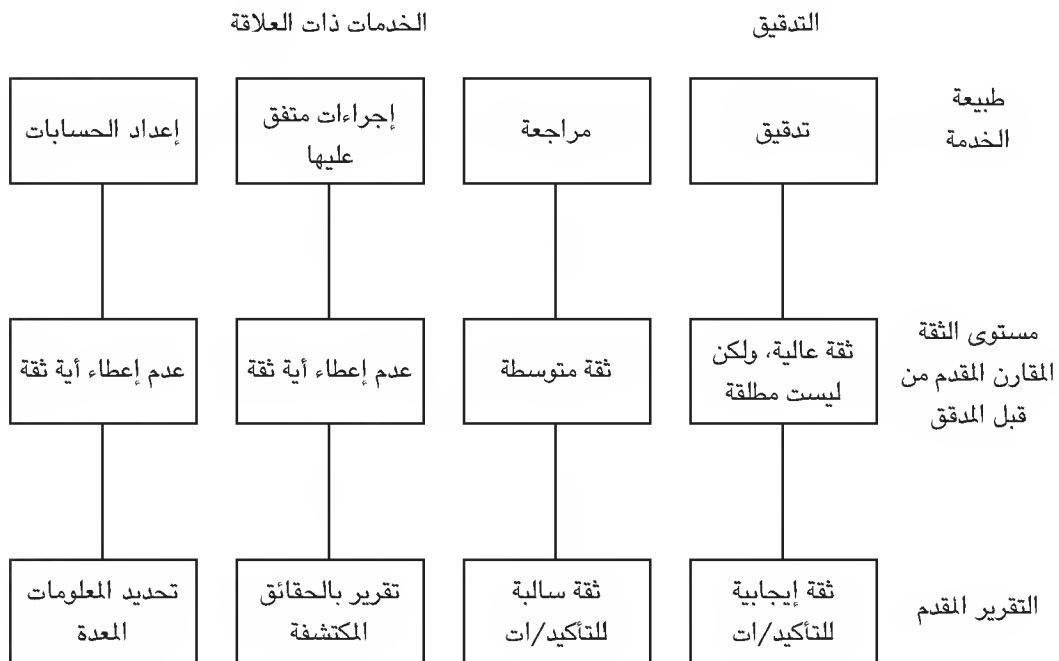
1. تم تخويل اللجنة الدولية لمهنة التدقيق بإصدار المعايير الدولية للتدقيق. إن الغرض من هذه الوثيقة هو وصف الإطار الذي تصدر ضمنه المعايير الدولية للتدقيق وعلاقتها بالخدمات التي قد ينجزها المدققون.
2. لسهولة المرجع، عدا ما يتم الإشارة إليه، فإن مصطلح المدقق يستعمل خلال المعايير الدولية للتدقيق عند وصف عمليتي التدقيق والخدمات ذات العلاقة التي قد يتم القيام بها. وإن القصد من هذه الإشارة ليس التلميح بأن الشخص الذي يقوم بإنجاز الخدمات ذات العلاقة من الضروري أن يكون هو نفسه مدقق البيانات المالية للمنشأة.

**إطار التقارير المالية**

3. يتم في العادة إعداد وعرض البيانات المالية سنوياً، والتي توجه لتلبية الحاجات المشتركة لشريحة واسعة من مستخدمي المعلومات. ويعتمد عدد كبير من هؤلاء المستخدمين على البيانات المالية باعتبارها المصدر الرئيسي لمعلوماتهم، وذلك نظراً لعدم وجود مصدر آخر لديهم للحصول على معلومات إضافية لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. لذا فإن البيانات المالية تحتاج إلى أن تعد وفقاً لواحد أو أكثر من:
  - أ- معايير المحاسبة الدولية.
  - ب- معايير المحاسبة الوطنية.
  - ج- إطار آخر للتقارير المالية موثوق وشامل، والذي صمم لاستعماله في التقارير المالية وتم الإشارة إليه في البيانات المالية.

**إطار للتدقيق والخدمات ذات العلاقة**

4. إن هذا الإطار يميز التدقيق عن الخدمات ذات العلاقة. حيث تتضمن الخدمات ذات العلاقة المراجعة والإجراءات المتفق عليها وإعداد الحسابات. وكما موضح في الشكل المذكور لاحقاً، فإن التدقيق والمراجعة مصممان بشكل يمكن المدقق من أن يوفر مستويات من الثقة العالية أو المعتدلة، على التوالي، وقد تم استعمال هذه المصطلحات للإشارة إلى موقعهم المقارن. أما التكاليف بإجراءات متفق عليها وإعداد الحسابات فإن المقصود منهما هو ليس تمكين المدقق من إبداء ثقة حولهما.



5. لا يطبق هذا الإطار على الخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون مثل الضرائب والاستشارات المالية والمحاسبية.

#### مستويات الثقة

6. إن الثقة في سياق هذا الإطار، تشير إلى رضى المدقق لموثوقية التأكيد الصادر من أحد الأطراف لاستعمال الطرف الآخر. ولتوفير مثل هذه الثقة، فإن المدقق يقوم بتقييم الأدلة التي تم تجميعها نتيجة الإجراءات المتخذة وبيان استنتاجاته. إن درجة الرضى المتحققة، ومن ثم مستوى الثقة التي قد يتم توفيره يعتمد على تنفيذ الإجراءات ونتائجها.

7. يوفر المدقق، في مهمة التدقيق، مستوى عالي، ولكن ليس مطلقاً، من الثقة بأن المعلومات الخاصة للتدقيق تخلو من أخطاء جوهرية. ويتم إبداء ذلك بشكل إيجابي في تقرير المدقق كتقنة معقولة.

8. أما في مهمة المراجعة، فإن المدقق يوفر مستوى من الثقة المعتدلة بأن المعلومات الخاضعة للمراجعة تخلو من أخطاء جوهرية. ويتم إبداء ذلك على شكل ثقة سالبة.

9. وبما أن المدقق، في الإجراءات المتفق عليها، يوفر ببساطة تقريراً حول الحقائق المكتشفة، فإنه لا يتم إبداء أي ثقة. وبدلاً من ذلك فإن مستخدمي التقارير يقومون بأنفسهم بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة من قبل المدقق، وتكوين استنتاجاتهم الخاصة لعمل المدقق.

10. وبالرغم من أن مستخدمي المعلومات المعدة، في مهمة أعداد الحسابات، يحصلون على بعض الفائدة من تدخل المحاسب<sup>(1)</sup> فإنه لا يتم إبداء أي ثقة في التقرير.

### التدقيق

11. إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة. وأن العبارات المستعملة لبيان رأي المدقق هي «تعبير بصورة حقيقية وعادلة» أو «تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية» لها نفس المعنى. وينطبق نفس الغرض على تدقيق المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى المعدة وفقاً لمقاييس ملائمة.
12. يقوم المدقق عند تكوين رأيه بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتمكينه من استخلاص الاستنتاجات التي يبني رأيه عليها.
13. يعزز رأي المدقق مصداقية البيانات المالية لما يوفره من مستوى عال، وليس مطلقاً، من الثقة. حيث أن الثقة المطلقة في التدقيق لا يمكن تحقيقها نتيجة لعدة عوامل كالحاجة إلى الاجتهاد، واستخدام الاختبار، والمحددات الملزمة لأي نظام محاسبي أو نظام للضبط الداخلي، وحقيقة كون أن معظم الأدلة المتوفرة للمدقق هي أدلة مقنعة وليست حاسمة بطبيعتها.

### الخدمات ذات العلاقة

#### المراجعة

14. إن هدف مراجعة البيانات المالية هو تمكين المدقق<sup>(2)</sup> من بيان فيما إذا كان قد نما لعلمه أي شيء قد يسبب للمدقق الاعتقاد بأن البيانات المالية لم يتم إعدادها، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار محدد للتقارير المالية، وذلك استناداً لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية التدقيق. وينطبق نفس الغرض على المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى المعدة وفقاً لمقاييس ملائمة.
15. تتضمن المراجعة الاستفسارات والإجراءات التحليلية المصممة لفحص موثوقية التأكيد الذي هو من مسؤولية أحد الأطراف لاستخدامه من قبل الطرف الآخر. وبينما تتطلب المراجعة تطبيق مهارات وتقنيات تدقيقية، وتجميع الأدلة، فإنه لا يتضمن عادة تقييم النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، واختبار السجلات، والاستجابة للاستفسارات وذلك بالحصول على أدلة معززة من خلال الاختبار والملاحظة والمصادقة والاحتساب، والتي هي إجراءات تنجز عادة خلال عملية التدقيق.
16. بالرغم من محاولة المدقق بأن يكون ملماً بكافة الأمور المهمة، إلا أن إجراءات المراجعة تجعل تحقيق هذا الهدف أقل احتمالاً من تحقيقه في مهمة التدقيق. لذا فإن مستوى الثقة الذي يتوفر في تقرير المراجعة أقل من مثيله الذي يقدمه تقرير التدقيق.

### الإجراءات المتفق عليها

17. عند التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها، يتم تكليف المدقق<sup>(3)</sup> بعمل إجراءات ذات طبيعة تدقيقية والتي تم الاتفاق عليها بين المدقق والمنشأة وأية أطراف ثالثة ذات علاقة ومن ثم رفع تقرير بالحقائق المكتشفة. وعلى مستلمي التقرير تكوين استنتاجاتهم الخاصة من تقارير المدقق. علماً بأن التقرير مقصور على تلك الأطراف التي وافقت على إنجاز هذه الإجراءات. حيث أن الآخرين، غير المدركين لأسباب الإجراءات، قد يسيئون تفسير النتائج.

(1) التمييز بين مهمة إعداد الحسابات عن التدقيق والخدمات ذات العلاقة تم استخدام مصطلح «محاسب» (بدلاً من مدقق) للإشارة إلى المحاسب المهني المزاو للمهنة.

(2) كما هو مبين في الفقرة الثانية يتم استخدام مصطلح مدقق عند وصف كل من التدقيق والخدمات ذات العلاقة هذه الإشارة لا تعني أن الشخص الذي يقوم بتنفيذ الخدمات ذات العلاقة يجب أن يكون مدقق بيانات المنشأة المالية.

(3) لاحظ هامش (2).

## إعداد الحسابات

18. في مهمة إعداد الحسابات فإن المحاسب<sup>(4)</sup> يكلف باستخدام خبرته المحاسبية ، بدلاً من خبرته التدقيقية ، لجمع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية . وهذا يستلزم عادة اختصار المعلومات التفصيلية الى شكل يسهل فيه تطويره وفهمه وبدون متطلبات لاختيار التأكيدات المتعلقة بتلك المعلومات . كما أن الإجراءات المستخدمة غير مصممة بالشكل الذي يمكن المحاسب من إبداء أي تأكيد حول المعلومات المالية . ومع ذلك فإن مستخدمي المعلومات المالية المعدة سوف يحصلون على بعض المنافع نتيجة مشاركة المحاسب ، وذلك بسبب كون الخدمة قد تم إنجازها بكفاءة وعناية مهنية .

## ارتباط المدقق بالمعلومات المالية

19. يرتبط المدقق<sup>(5)</sup> بالمعلومات المالية عند قيامه بإرفاق تقرير بتلك المعلومات، أو عند موافقته على استعمال اسمه في مجال مهني. وفي حالة عدم وجود علاقة للمدقق بمثل هذه الطريقة، فإنه يمكن للطرف الثالث أن يفترض عدم وجود مسؤولية للمدقق. وفي حالة علم المدقق بأن منشأة ما تستعمل اسمه، بشكل غير مناسب، وذلك بربطه بمعلومات مالية، فإن على المدقق أن يطلب من الإدارة التوقف عن ذلك ودراسة ماهية الخطوات الأخرى، إن وجدت، والتي هناك حاجة لاتخاذها كإعلام أي طرف ثالث معروف يستخدم هذه المعلومات بحقيقة كون ارتباط اسم المدقق مع المعلومات كان غير مناسب. وقد يعتقد المدقق أيضاً بوجود ضرورة لاتخاذ إجراء آخر، كطلب مشورة قانونية.

## وجهة نظر القطاع العام

1. تقوم لجنة القطاع العام بإصدار نشرات القصد منها التطوير والتجانس بين التقارير المالية للقطاع العام والممارسات المحاسبية والتدقيقية. وأن مصطلح «القطاع العام» يشير الى الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (ولاية، مقاطعة، إقليم) والحكومات المحلية (مدينة، بلدة) والمنشآت الحكومية ذات العلاقة (وكالات، مجالس، مفوضيات، مؤسسات) وتقوم لجنة القطاع العام بدراسة النشرات الصادرة عن اللجنة الدولية لمهنة التدقيق واستخدامها الى المدى الممكن تطبيقه في القطاع العام.
2. تقوم الحكومات والمؤسسات الحكومية التجارية ومنشآت القطاع العام الأخرى غير التجارية بإعداد البيانات المالية لإظهار مركزها المالي (أو أحد الأوجه منها) ونتائج نشاطها وتدقيقاتها النقدية وذلك لاستخدامها من قبل المشرعين والدوائر الحكومية والمستثمرين الخارجيين والموظفين والمقرضين والجمهور والمستخدمين الآخرين. إن تدقيق ومراجعة مثل هذه البيانات المالية قد يكون من مسؤولية سلطات الرقابة العليا أو الهيئات الأخرى المعنية بموجب التشريع أو المدققين الممارسين للمهنة.
3. في كافة الحالات التي يتم فيها إبداء الرأي حول البيانات المالية، فإنه يتم تطبيق نفس مبادئ التدقيق، وذلك بغض النظر عن طبيعة المنشأة، وسبب ذلك أن من حق مستخدمي البيانات المالية المدققة الاطلاع على نوعية موحدة لأداء التدقيق وبما أن المعايير الدولية للتدقيق وضعت المبادئ الأساسية للتدقيق والممارسات والإجراءات ذات العلاقة بها فإنها تطبق عند تدقيق البيانات المالية الحكومية أو التي تعود لمنشآت القطاع العام الأخرى ومع ذلك، فإن تطبيق بعض المعايير الدولية للتدقيق قد يحتاج الى توضيح أو إضافة ليلائم ظروف القطاع العام ومنظور التشريعات المنفردة خاصة تلك المتعلقة بتدقيق البيانات المالية للحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى غير التجارية. إن طبيعة الأمور المحتمل توضيحها أو إضافتها موضحة في فقرة «وجهة نظر القطاع العام» الموجودة في نهاية كل معيار دولي للتدقيق.
4. قد تتضمن البيانات المالية للحكومات والمؤسسات الحكومية التجارية ومنشآت القطاع العام الأخرى غير التجارية معلومات تختلف عن أو تضاف الى البيانات المالية لمنشآت القطاع الخاص (مثلاً مقارنات النفقات

(4) أنظر الأيضاح رقم (1).

(5) هذا يشمل المحاسب المكلف بإعداد الحسابات.

خلال الفترة والمحددة بموجب التشريعات) في مثل هذه الظروف فإن تعديلات مناسبة قد تكون مطلوبة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وكذلك لتقرير المدقق.

5. علاوة على ذلك فإنه يتطلب من الحكومات ومنشآت القطاع العام وغير التجارية وكذلك في بعض المؤسسات الحكومية التجارية تحقيق تقديم خدماتها إضافة إلى أهدافها المالية. في مثل هذه المنشآت فإن من المستبعد أن تكون البيانات المالية لوحدها ملائمة لبيان كافة جوانب نشاط المنشأة وبناء عليه فإنه قد يكون من المطلوب قيام منشآت القطاع العام هذه بتضمين مؤشرات أداء أخرى في تقاريرهم السنوية تتعلق بأمور مثل مستويات الإنتاجية ونوعية وحجم الخدمات ومدى تحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها. إن منظور القطاع العام الذي تتضمنه المعايير الدولية للتدقيق ليس المقصود منه أن يطبق على تدقيق مثل هذه المعلومات.

6. إضافة إلى ذلك فقد يكون مطلوب من مدققي منشآت القطاع العام تقديم تقرير عن:

أ- الالتزام بمتطلبات التشريعات والأنظمة والسلطات ذات العلاقة.

ب- ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي.

ج- اقتصادية، كفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع والأنشطة.

وهنا أيضا فإن منظور القطاع العام لا ينطبق على مثل هذه التقارير.

7- في حالة عدم إضافة منظور القطاع العام في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، فإن هذا يعني بأن المعيار قابل للتطبيق من كافة الأوجه الأساسية لتدقيق البيانات المالية في القطاع العام.

